

## **ANALISIS SISTEM AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN SEBAGAI PENILAIAN KINERJA KARYAWAN PADA UD. SANGGING SERASI, TABANAN**

Ni Luh Ika Putri Pramitari<sup>1</sup>, Anjuman Zukhri<sup>1</sup>, Lulup Endah Tripalupi<sup>2</sup>

Jurusan Pendidikan Ekonomi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Pendidikan Ganesha  
Singaraja, Indonesia

e-mail:

[putripramitari@rocketmail.com1](mailto:putripramitari@rocketmail.com1), [anjumanzukhri09@gmail.com1](mailto:anjumanzukhri09@gmail.com1),  
[lulup\\_tripalupi@yahoo.com2](mailto:lulup_tripalupi@yahoo.com2)  
[@undiksha.ac.id](mailto:@undiksha.ac.id)

### **Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui (1) sistem akuntansi pertanggungjawaban, dan (2) kinerja karyawan UD. Sangging Serasi berdasarkan sistem akuntansi pertanggungjawaban. Penelitian ini menggunakan desain penelitian deskriptif. Subjek dalam penelitian ini adalah UD. Sangging Serasi, Tabanan, sedangkan objeknya adalah sistem akuntansi pertanggungjawaban dan kinerja karyawan pada UD. Sangging Serasi. Data dikumpulkan dengan metode dokumentasi yang selanjutnya dianalisis dengan analisis deskriptif kuantitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa (1) Sistem akuntansi pertanggungjawaban yang diterapkan oleh UD. Sangging Serasi telah memenuhi syarat-syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban berupa penetapan anggaran, pembentukan struktur organisasi, penilaian prestasi, dan penyusunan laporan pertanggungjawaban, dan (2) kinerja karyawan ditinjau dari sistem akuntansi pertanggungjawaban berdasarkan (a) pusat biaya menunjukkan kinerja karyawan baik. (b) Pusat pendapatan menunjukkan kinerja karyawan baik. (c) Pusat laba menggunakan analisis *gross profit margin* menunjukkan kinerja karyawan kurang baik, sedangkan *operating profit margin* dan *net profit margin* menunjukkan kinerja karyawan baik.

**Kata kunci:** kinerja karyawan dan sistem akuntansi pertanggungjawaban

### **Abstract**

This research aimed to determine (1) the responsibility accounting system, and (2) the performance of employees of UD. Sangging Serasi based on the responsibility accounting system. This research is designed descriptively. The subject of this research is UD. Sangging Serasi, Tabanan, while the object is the responsibility accounting system and the performance of employees of UD. Sangging Serasi. The data were collected by using documentation method. Later, the data were analyzed by using descriptive qualitative approach. The result of this research shows that (1) responsibility accounting system applied UD. Sangging Serasi has been fulfilled the term of application of responsibility accounting such as determination of budget, design of organization stucture, assessment of achievement and arrangement of responsibility report, and (2) the employee's performance in terms of responsibility accounting system based (a) cost center showed that the performance of employee is good, (b) income center showed that the performance of employee is good, (c) profit center by using *gross profit margin* analysis showed that showed that the performance of employee is not good, while *operating profit margin* dan *net profit margin* showed that the performance of employee is good, (d) investment center by using return on investment, return on equity and residual income analysis showed showed the performance of employee is good.

**Key words:** Performance of Employees and Responsibility Accounting System

## PENDAHULUAN

Informasi dari suatu perusahaan terutama informasi keuangan sangat dibutuhkan oleh berbagai pihak berkepentingan termasuk manajemen perusahaan. Manajemen perusahaan memerlukan informasi keuangan untuk mengetahui, mengawasi, dan mengambil keputusan-keputusan dalam menjalankan perusahaan. Untuk memenuhi kebutuhan informasi tersebut perlu disusun suatu sistem akuntansi yang salah satunya adalah sistem akuntansi pertanggungjawaban. Sistem akuntansi pertanggungjawaban dapat digunakan oleh manajemen perusahaan untuk melakukan pengendalian manajemen yaitu evaluasi kinerja karyawan. Menurut L.M. Samryn (2001:258), "sistem akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem akuntansi yang digunakan untuk mengukur kinerja setiap pusat pertanggungjawaban sesuai dengan informasi yang dibutuhkan manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawaban mereka sebagai bagian dari sistem pengendalian manajemen". Begitu pula menurut Slamet Sugiri (2002:145), "Akuntansi pertanggungjawaban adalah penyusunan laporan-laporan prestasi yang berkaitan kepada individu atau anggota-anggota kelompok sebuah organisasi dengan suatu cara yang menekankan pada faktor-faktor yang dapat dikendalikan oleh individu atau anggota kelompok tersebut baik dari segi moneter maupun nonmoneter".

Penerapan sistem akuntansi pertanggungjawaban memerlukan penyusunan anggaran. Menurut Hariadi (2002), anggaran adalah rencana yang dinyatakan dengan angka-angka moneter yang biasanya mencakup jangka waktu satu tahun. Dengan adanya anggaran perusahaan dapat mengukur berbagai nilai sumber daya yang digunakan oleh perusahaan. Penyusunan anggaran didasarkan atas rencana kerja yang telah ditetapkan oleh perusahaan kemudian realisasi anggarannya akan dilaporkan secara periodik untuk digunakan sebagai dasar evaluasi kinerja karyawan. Selain penyusunan anggaran, penerapan akuntansi pertanggungjawaban juga

dituntut adanya struktur organisasi yang jelas dan tegas, hal ini penting karena menyangkut kejelasan pertanggungjawaban atas wewenang yang dilimpahkan serta menciptakan pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban adalah suatu bagian dalam organisasi perusahaan yang diberikan wewenang dan tanggungjawab atas serangkaian aktivitas tertentu.

Menurut Mulyadi (2001:426), "pusat pertanggungjawaban dibagi menjadi empat pusat yaitu pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi". Pusat biaya adalah pusat pertanggungjawaban dimana *input* atau biaya diukur dalam unit moneter namun *outputnya* tidak diukur dalam unit moneter. Pusat pendapatan merupakan pusat pertanggungjawaban dimana *outputnya* diukur dalam unit moneter, tetapi tidak dihubungkan dengan *inputnya*. Pusat laba merupakan suatu pusat pertanggungjawaban diukur prestasinya atas dasar laba yang diperoleh. Pusat investasi adalah pusat pertanggungjawaban yang diukur prestasinya atas dasar laba yang diperoleh dibandingkan dengan investasi yang digunakan. Berdasarkan empat pusat pertanggungjawaban tersebut perusahaan dapat merekam seluruh aktivitas usahanya, hal ini berarti dengan menerapkan akuntansi pertanggungjawaban akan menyebabkan terciptanya suatu pengendalian dan pengukuran kinerja yang efektif dan efisien.

UD. Sangging Serasi merupakan salah satu usaha dagang yang menerapkan sistem akuntansi pertanggungjawaban. UD. Sangging Serasi ini bergerak di bidang jual beli ukiran Bali meliputi pintu, *gebyog*, *bale*, serta jenis ukiran Bali yang lainnya. Dalam menjalankan usahanya, UD. Sangging Serasi ini sangat memperhatikan kepuasan pelanggan baik dari segi produk ukiran maupun kualitas pelayanan oleh para karyawannya. Maka dari itu, dengan menerapkan akuntansi pertanggungjawaban ini sangat membantu dalam menilai kinerja karyawannya. Berdasarkan penelitian awal, dapat diketahui pendapatan yang dianggarkan oleh UD. Sangging Serasi tahun 2011 sebesar Rp 350.000.000,00 dengan biaya yang

dianggarkan sebesar Rp 130.000.000,00, sedangkan pendapatan sesungguhnya pada tahun 2011 sebesar Rp. 386.780.000,00 dengan pengeluaran biaya sebesar Rp. 127.230.000,00. Pada tahun 2012, pendapatan yang dianggarkan oleh UD. Sangging Serasi sebesar Rp 400.000.000,00 dengan biaya yang dianggarkan sebesar Rp 125.000.000,00, sedangkan pendapatan yang sesungguhnya pada tahun 2012 sebesar Rp 425.750.000,00 dengan biaya yang dikeluarkan sebesar Rp 123.800.000,00. Di lihat dari data yang dipaparkan tersebut, pendapatan yang dianggarkan lebih kecil dari pendapatan sesungguhnya sehingga menghasilkan selisih laba, sedangkan biaya yang dianggarkan lebih besar dari biaya sesungguhnya yang juga menghasilkan selisih laba. Berdasarkan analisis biaya dan pendapatan, kinerja karyawan UD. Sangging Serasi tahun 2011 maupun tahun 2012 dapat dinyatakan baik.

Penilaian kinerja belum cukup jika hanya melihat anggaran serta realisasi biaya, pendapatan dan laba saja, namun penilaian kinerja juga harus membandingkan laba yang diperoleh dengan investasi yang digunakan untuk memperoleh laba tersebut. Oleh karena itu, peneliti ingin meneliti mengenai "Analisis Sistem Akuntansi Pertanggungjawaban sebagai Penilaian Kinerja Karyawan Pada UD. Sangging Serasi, Tabanan".

## **METODE**

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui penerapan sistem akuntansi pertanggungjawaban sebagai penilaian kinerja karyawan pada UD. Sangging Serasi, Tabanan. Penelitian ini menggunakan metode deskriptif dengan pendekatan kuantitatif yang bertujuan untuk menggambarkan fenomena yang terjadi dengan menggunakan angka-angka. Data yang berupa angka ini kemudian dideskripsikan untuk menggambarkan penerapan sistem akuntansi pertanggungjawaban sebagai penilaian kinerja karyawan pada UD. Sangging Serasi, Tabanan. Subjek dalam penelitian ini adalah UD. Sangging Serasi, Tabanan. Objek penelitian adalah sistem

akuntansi pertanggungjawaban dan kinerja karyawan pada UD. Sangging Serasi. Data yang digunakan dalam penelitian ini berdasarkan sumbernya adalah data sekunder. Data sekunder yaitu berupa laporan keuangan yang diperoleh dari UD. Sangging Serasi, Tabanan meliputi laporan Laba Rugi, dan laporan Neraca tahun 2013.

Penelitian ini menggunakan analisis data kuantitatif berupa angka-angka yang dapat dihitung meliputi Laporan Laba Rugi, serta Laporan Neraca UD. Sangging Serasi tahun 2013. Pengumpulan data dilakukan dengan metode dokumentasi yaitu pengumpulan data dilakukan dengan melihat dan mempelajari catatan-catatan serta dokumen yang berhubungan langsung dengan sistem akuntansi pertanggungjawaban pada perusahaan. Data yang diperoleh melalui metode dokumentasi ini berupa Laporan Laba Rugi dan Laporan Neraca UD. Sangging Serasi tahun 2013.

Teknik analisis yang digunakan adalah teknik analisis kuantitatif dengan ukuran kriteria beragam. "Ukuran kriteria beragam merupakan cara untuk mengatasi kelemahan dalam mengukur kinerja secara kuantitatif" (Mulyadi, 2001:434). Berbagai aspek kinerja karyawan dicari ukuran kriterianya sehingga seorang karyawan diukur kinerjanya dengan beragam kriteria. Tujuan penggunaan kriteria beragam ini adalah agar karyawan yang diukur kinerjanya mengarahkan usahanya kepada berbagai aspek. Dalam penelitian ini aspek yang digunakan untuk mengukur kinerja adalah pusat pertanggungjawaban yaitu pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba dan pusat investasi.

Pusat biaya dengan ketentuan jika biaya sesungguhnya lebih kecil dari anggaran biaya maka dapat disebut selisih menguntungkan namun, jika biaya sesungguhnya lebih besar dari anggaran biaya maka dapat dikatakan selisih merugikan.

"Analisis pusat pendapatan dilakukan dengan membandingkan antara pendapatan yang sesungguhnya dengan pendapatan menurut anggaran, dengan menganggap selisih sebagai penyimpanan" (Slamet Sugiri, 2002:161).

Kinerja pusat pendapatan dikatakan baik, jika pendapatan sesungguhnya lebih besar daripada pendapatan yang dianggarkan.

"Pusat laba dianalisis dengan membandingkan antara laba yang sesungguhnya dengan laba menurut anggaran" (Slamet Sugiri, 1996:166). Selain itu terdapat tiga langkah penganalisisan pusat laba yaitu *Gross Profit Margin* (GPM), *Operating Profit Margin* (OPM), dan *Net Profit Margin* (NPM).

"Jika *gross profit margin* dalam anggaran lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya maka semakin baik keadaan operasi suatu perusahaan" (Lukman Syamsudin, 2002:61). *Gross profit margin* dihitung dengan rumus:

$$\text{GPM} = \frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Penjualan}} \times 100\% \quad \dots\dots\dots (1)$$

(Munawir, 2007:240)

"Jika *operating profit margin* yang dianggarkan lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, maka semakin baik kegiatan operasi perusahaan" (Lukman Syamsudin, 2002:61). OPM dapat dirumuskan sebagai berikut.

$$\text{OPM} = \frac{\text{Laba operasi}}{\text{Penjualan}} \times 100\% \quad \dots\dots\dots (2)$$

(Munawir, 2007:240)

"Jika *net profit margin* dalam anggaran lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, maka semakin baik operasi suatu perusahaan" (Lukman Syamsudin, 2002:61). *Net profit margin* dapat dirumuskan sebagai berikut.

$$\text{NPM} = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{penjualan}} \times 100\% \quad \dots\dots\dots (3)$$

(Agnes Sawir, 2009:18)

Pusat investasi dapat dianalisis dengan menggunakan metode *Return On Investment* (ROI), *Return On Equity* (ROE), dan *Residual Income* (RI). Semakin tinggi rasio ROI semakin baik keadaan suatu perusahaan. Jika *return on investment* yang

dianggarkan lebih kecil dari realisasinya maka kinerja suatu perusahaan dapat dinyatakan menguntungkan. *Return on investment* dapat di hitung sebagai berikut.

$$\text{ROI} = \frac{\text{Laba bersih setelah pajak}}{\text{Total Investasi}} \times 100\% \quad \dots\dots (4)$$

(Slamet Sugiri, 2002:174)

Jika *return on equity* yang dianggarkan lebih kecil dari realisasinya maka kinerja suatu perusahaan dapat dinyatakan menguntungkan. Menurut Agnes Sawir (2009: 19), ROE dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut.

$$\text{ROE} = \frac{\text{Laba Bersih setelah pajak}}{\text{ekuitas}} \times 100\% \quad \dots\dots\dots (5)$$

Jika *residual income* dalam anggaran lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, maka semakin baik keadaan operasi suatu perusahaan. Banyak eksekutif memandang bahwa RI untuk pengukuran prestasi lebih baik dari ROI. Mereka memandang bahwa RI akan memotivasi para manajer untuk mengambil keputusan investasi yang menguntungkan.

Jika *residual income* yang dianggarkan lebih kecil dari realisasinya maka kinerja suatu perusahaan dapat dinyatakan menguntungkan. RI dapat dihitung dengan mengurangi laba yang diperoleh pusat laba dengan beban modal (*capital charge*). Beban modal dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut.

$$\text{Beban Modal} = \text{Investasi} \times \text{Tingkat Bunga Modal} \quad \dots\dots\dots (6)$$

(Slamet Sugiri, 2002:184)

Menurut Mulyadi (2001), pusat pertanggungjawaban dibagi menjadi empat pusat, yaitu pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Dalam penelitian ini, kinerja karyawan diukur melalui empat pusat pertanggungjawaban dengan menggunakan ukuran kriteria beragam yang memungkinkan kinerja karyawan diukur dari beragam aspek.

Analisis pusat biaya menghasilkan selisih laba karena biaya yang dianggarkan

lebih besar dari biaya yang sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sesuai dengan teori yang diungkapkan Hariadi (2002) bahwa kinerja pusat biaya dikatakan baik jika biaya sesungguhnya lebih kecil dari biaya yang dianggarkan. Analisis pusat pendapatan menghasilkan selisih laba karena pendapatan yang dianggarkan lebih kecil dari pendapatan sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sejalan dengan teori yang dikemukakan Supriono, (2000:364), "kinerja pusat pendapatan dikatakan baik, jika pendapatan sesungguhnya lebih besar daripada pendapatan yang dianggarkan".

Pusat laba dianalisis dengan *Gross Profit Margin* (GPM), *Operating Profit Margin* (OPM), dan *Net Profit Margin* (NPM). Analisis *gross profit margin* menghasilkan kinerja karyawan yang kurang baik. Hasil ini terjadi karena *gross profit margin* yang dianggarkan lebih besar dari yang sesungguhnya, sehingga menghasilkan selisih rugi. Hasil ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Lukman Syamsudin (2002:61) "jika *gross profit margin* dalam anggaran lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya maka semakin baik keadaan operasi suatu perusahaan".

Analisis *operating profit margin* menghasilkan selisih laba karena *operating profit margin* yang dianggarkan lebih kecil dari yang sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sesuai dengan yang dikemukakan Lukman Syamsudin, (2002:61), "jika *operating profit margin* yang dianggarkan lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, maka semakin baik kegiatan operasi perusahaan", sedangkan analisis *net profit margin* menghasilkan selisih laba karena *net profit margin* yang dianggarkan lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sesuai dengan yang dikemukakan Lukman Syamsudin, (2002:61) "jika *net profit margin* dalam anggaran lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, maka semakin baik operasi suatu perusahaan".

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

Proses pencatatan keuangan UD. Sangging Serasi dimulai dari bukti transaksi berupa nota dan kwitansi yang kemudian dicatat ke dalam buku jurnal umum. Setelah dicatat ke dalam buku jurnal umum lalu diposting kembali ke dalam buku besar untuk mengklasifikasikan bukti-bukti transaksi yang bersangkutan yang selanjutnya dicatat ke dalam neraca lajur. Data yang berasal dari neraca lajur, digunakan sebagai sumber informasi untuk menyusun laporan keuangan yang terdiri dari neraca, laporan laba rugi dan laporan perubahan modal.

UD. Sangging Serasi setiap awal tahun selalu menyusun anggaran yang digunakan sebagai pedoman dalam melaksanakan kegiatan operasional perusahaan. Penganggaran yang dilakukan oleh UD. Sangging Serasi dengan mempertimbangkan informasi keuangan pada tahun sebelumnya, hal ini dilakukan agar penyusunan anggaran sesuai dengan kondisi yang terjadi. Pada akhir tahun, anggaran ini dibandingkan dan dianalisis melalui pusat biaya dan pusat pendapatan dengan realisasi keuangan yang terjadi. Selisih yang ditimbulkan dari perbandingan tersebut dicatat dalam laporan pertanggungjawaban dan digunakan sebagai penilaian prestasi.

Penilaian prestasi juga dipengaruhi oleh pemisahan tugas yang tegas untuk setiap bagian dengan membentuk struktur organisasi perusahaan. Struktur organisasi UD. Sangging Serasi yang digunakan adalah struktur organisasi fungsional yaitu struktur organisasi yang kekuasaannya didelegasikan langsung oleh pimpinan kepada bawahannya. Tugas-tugas setiap bagian pada UD. Sangging Serasi telah ditetapkan dan dipisahkan secara tegas, dengan demikian tidak ada satu tugas yang dikerjakan oleh dua bagian maupun sebaliknya. Hal ini dilakukan agar karyawan setiap bagian dapat fokus bekerja menyelesaikan tugasnya masing-masing.

Berdasarkan uraian di atas, UD. Sangging Serasi telah menerapkan sistem akuntansi pertanggungjawaban dengan



cukup baik, hal ini dilihat dari dipenuhinya syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban berupa penetapan anggaran, pembentukan struktur organisasi, penilaian prestasi, dan penyusunan laporan pertanggungjawaban, namun evaluasi kinerja UD. Sangging Serasi sebaiknya tidak hanya melalui pusat biaya, pusat pendapatan dan pusat laba saja, tetapi melalui empat pusat pertanggungjawaban agar dapat merekam seluruh kegiatan perusahaan.

Penilaian kinerja dilakukan dengan tujuan untuk memotivasi karyawan berhubungan dengan dukungan dalam peningkatan kerja demi pertumbuhan perusahaan. Sistem akuntansi pertanggungjawaban dianalisis menggunakan pusat pertanggungjawaban yang meliputi pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Adapun analisis tiap-tiap pusat pertanggungjawaban pada UD. Sangging Serasi sebagai berikut.

Menganalisis pusat biaya diperlukan rincian mengenai anggaran dan realisasi biaya yang terjadi pada UD. Sangging Serasi pada tahun 2013 untuk membandingkan kinerja sesungguhnya dengan anggaran yang telah ditetapkan. Berdasarkan analisis data pusat biaya UD. Sangging Serasi tahun 2013 dapat dilihat total biaya yang dianggarkan sebesar Rp 121.800.000,00 dan biaya yang

sesungguhnya sebesar Rp 119.975.000,00 sehingga, mendapatkan selisih laba sebesar Rp. 1.825.000,00. Selisih laba ini terjadi karena biaya yang dianggarkan lebih besar dari biaya sesungguhnya.

Pusat pendapatan diukur dengan dasar pendapatan yang diperoleh tanpa memperhatikan biaya atau masukan yang terjadi. Pendapatan dalam hal ini adalah jumlah penjualan barang dan pendapatan lain-lain yang dihasilkan oleh UD. Sangging Serasi pada tahun 2013. Berdasarkan analisis data pusat pendapatan UD. Sangging Serasi, dapat dilihat pendapatan yang dianggarkan sebesar Rp. 431.000.000,00 sedangkan pendapatan sesungguhnya yang diperoleh sebesar Rp. 453.185.000,00. Dalam analisis data pusat pendapatan menghasilkan selisih laba (menguntungkan) sebesar RP. 22.185.000,00. Selisih laba ini terjadi karena pendapatan yang dianggarkan lebih kecil dari pendapatan sesungguhnya.

Pusat laba dianalisis dengan menggunakan metode *Gross Profit Margin* (GPM), *Operating Profit Margin* (OPM), dan *Net Profit Margin* (NPM) yang memerlukan data mengenai anggaran dan realisasi laba usaha, laba kotor, laba bersih, serta laporan penjualan pada UD. Sangging Serasi tahun 2013. Berdasarkan analisis data, maka hasilnya dapat dipaparkan pada tabel 4.1 sebagai berikut.

Tabel 4.1. Hasil analisis pusat laba

Analisis	Anggaran (%)	Realisasi (%)	Selisih (%)	Keterangan
<i>Gross Profit Margin</i>	37,60	36,10	(1,50 )	Merugikan
<i>Operating Profit Margin</i>	9,51	9,61	0,10	Menguntungkan
<i>Net Profit Margin</i>	9,78	9,81	0,03	Menguntungkan

Hasil analisis pusat laba pada tabel 4.1. dapat dijelaskan sebagai berikut: (1) *gross profit margin* yang dicapai perusahaan berada 1,50% di atas anggaran yang ditetapkan. Jadi kemampuan perusahaan untuk

menghasilkan laba kotor dari volume penjualan yang dicapai perusahaan mengalami penurunan 1,50% dari yang dianggarkan. (2) Dari tabel di atas dapat

dilihat bahwa *operating profit margin* yang dicapai perusahaan berada 0,10% di atas

anggaran yang ditetapkan. Jadi kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba operasi dari volume penjualan yang dicapai perusahaan mengalami peningkatan 0,10% dari yang dianggarkan. (3) Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat bahwa *net profit margin* yang dicapai perusahaan berada 0,03% di atas anggaran yang ditetapkan. Jadi dapat dikatakan bahwa kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba bersih setelah pajak dari volume penjualan yang dicapai perusahaan mengalami peningkatan sebesar 0.03% dari yang dianggarkan.

Dalam penerapan sistem akuntansi pertanggungjawaban, UD. Sangging Serasi hanya melakukan analisis pusat biaya,

pusat pendapatan, dan pusat laba saja, namun sebaiknya UD. Sangging Serasi juga menganalisis pusat investasi agar perusahaan dapat secara spesifik mengetahui hasil kinerja karyawannya. Untuk menganalisis pusat investasi, maka perlu ditentukan besarnya investasi yang digunakan dalam perusahaan tersebut. Investasi dihitung sebesar total aktiva yang ada di dalam perusahaan dalam periode akuntansi yang bersangkutan. Dalam analisis pusat investasi ini menggunakan tiga cara yaitu *Return On Investment* (ROI), *Return On Equity* (ROE), dan *Residual Income* (RI). Hasil analisis pusat investasi sebagai berikut.

Tabel 4.2. Hasil analisis pusat investasi

Analisis	Anggaran	Realisasi	Selisih	Keterangan
<i>Return On Investment</i>	9,95 %	10,40 %	0,45 %	Menguntungkan
<i>Return On Equity</i>	25,30 %	2,80 %	1,50 %	Menguntungkan
<i>Residual Income</i> (Rp 4.882.200,00)	Rp 2.784.234,12	Rp. 7.666.434,12		Menguntungkan

Besarnya *return on investment* yang dihasilkan perusahaan berada sebesar 0,45% di atas anggaran yang telah ditetapkan. Jadi dapat dikatakan kemampuan perusahaan menghasilkan laba bersih setelah pajak dari total aktiva yang dimiliki mengalami peningkatan sebesar 0,45% dari anggaran yang telah ditetapkan.

Berdasarkan tabel di atas, besarnya *return on equity* yang dihasilkan

perusahaan berada 1,50 % di atas anggaran yang telah ditetapkan. Jadi dapat dikatakan kemampuan perusahaan menghasilkan laba bersih setelah pajak dari total *equity* mengalami peningkatan sebesar 1,50% dari anggaran yang telah ditetapkan.

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa besarnya *residual income* yang dicapai oleh perusahaan mengalami peningkatan sebesar Rp. 7.666.434,12 dari yang dianggarkan perusahaan.

## PEMBAHASAN

UD. Sangging Serasi telah menerapkan sistem akuntansi pertanggungjawaban dengan cukup baik, hal ini dilihat dari dipenuhinya syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban berupa penetapan anggaran, pembentukan struktur organisasi, penilaian prestasi, dan penyusunan laporan pertanggungjawaban, tetapi pada penilaian kinerja UD. Sangging

Serasi sebaiknya tidak hanya melalui pusat biaya, pusat pendapatan dan pusat laba saja, namun melalui empat pusat pertanggungjawaban agar dapat merekam seluruh kegiatan perusahaan. Keempat pusat pertanggungjawaban tersebut adalah pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba dan pusat investasi. Hal ini sesuai dengan pendapat Mulyadi (2001), pusat pertanggungjawaban dibagi menjadi empat

pusat, yaitu pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Dalam penelitian ini, kinerja karyawan diukur

Analisis pusat biaya menghasilkan selisih laba karena biaya yang dianggarkan lebih besar dari biaya yang sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sesuai dengan teori yang diungkapkan Hariadi (2002) bahwa kinerja pusat biaya dikatakan baik jika biaya sesungguhnya lebih kecil dari biaya yang dianggarkan. Analisis pusat pendapatan menghasilkan selisih laba karena pendapatan yang dianggarkan lebih kecil dari pendapatan sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sejalan dengan teori yang dikemukakan Supriono, (2000:364), "kinerja pusat pendapatan dikatakan baik, jika pendapatan sesungguhnya lebih besar daripada pendapatan yang dianggarkan".

Pusat laba dianalisis dengan *Gross Profit Margin* (GPM), *Operating Profit Margin* (OPM), dan *Net Profit Margin* (NPM). Analisis *gross profit margin* menghasilkan kinerja karyawan yang kurang baik. Hasil ini terjadi karena *gross profit margin* yang dianggarkan lebih besar dari yang sesungguhnya, sehingga menghasilkan selisih rugi. Hal ini disebabkan oleh kenaikan penjualan dari yang dianggarkan dengan yang terjadi sebesar Rp. 22.070.000,00 lebih besar dari kenaikan harga pokok produk dari yang dianggarkan dengan yang terjadi sebesar 20.700.000,00 sehingga, mengakibatkan prosentasi perolehan laba kotor dibandingkan dengan penjualan yang dianggarkan lebih besar dari yang sesungguhnya. Hasil ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Lukman Syamsudin (2002:61) "jika *gross profit margin* dalam anggaran lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya maka semakin baik keadaan operasi suatu perusahaan".

Analisis *operating profit margin* menghasilkan selisih laba karena *operating profit margin* yang dianggarkan lebih kecil dari yang sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sesuai dengan yang dikemukakan Lukman

melalui empat pusat pertanggungjawaban dengan menggunakan ukuran kriteria beragam yang memungkinkan Syamsudin, (2002:61), "jika *operating profit margin* yang dianggarkan lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, maka semakin baik kegiatan operasi perusahaan", sedangkan analisis *net profit margin* menghasilkan selisih laba karena *net profit margin* yang dianggarkan lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sesuai dengan yang dikemukakan Lukman Syamsudin, (2002:61) "jika *net profit margin* dalam anggaran lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, maka semakin baik operasi suatu perusahaan".

Pusat investasi dianalisis dengan *Return On Investment* (ROI), *Return On Equity* (ROE), dan *Residual Income* (RI). Analisis *return on investment* menghasilkan selisih laba karena *return on investment* yang dianggarkan lebih kecil dari yang sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sesuai dengan yang dikemukakan Lukman Syamsudin, (2002:63) "jika rasio *return on investment* (ROI) dalam anggaran lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, maka semakin baik keadaan suatu perusahaan". Analisis *return on equity* menghasilkan selisih laba karena *return on equity* yang dianggarkan lebih kecil dari yang sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Agnes Sawir, (2009:19) "jika *return on equity* yang dianggarkan lebih kecil dari sesungguhnya maka kinerja suatu perusahaan dapat dinyatakan menguntungkan", sedangkan analisis *residual income* menghasilkan selisih laba karena *residual income* yang dianggarkan lebih kecil dari yang sesungguhnya, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. Hasil ini sejalan dengan yang diungkapkan oleh Halim dkk, (2000:128), "jika rasio *residual income* dalam anggaran lebih kecil dibandingkan dengan sesungguhnya, maka semakin baik keadaan suatu perusahaan".



Hasil di atas memperlihatkan bahwa dengan menerapkan akuntansi pertanggungjawaban, perusahaan dapat melakukan penilaian kinerja. Hal ini sejalan dengan yang diungkapkan oleh L.M. Samryn (2001), akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi yang digunakan untuk mengukur kinerja setiap pusat pertanggungjawaban sesuai dengan informasi yang dibutuhkan manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggung-jawaban mereka sebagai bagian dari sistem pengendalian manajemen. Pendapat ini membuktikan bahwa sebuah perusahaan yang menginginkan adanya evaluasi kinerja dalam manajemen bisa menerapkan sistem akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat penilaian kinerja.

Berdasarkan hasil perhitungan pusat pertanggungjawaban pada UD. Sangging Serasi tahun 2013, terdapat hasil merugikan pada pusat laba khususnya kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba kotor dari volume penjualan (*gross profit margin*). Jika UD. Sangging Serasi hanya menganalisis pusat biaya, pendapatan, dan laba seperti tahun-tahun sebelumnya, maka bisa dipastikan kinerja UD. Sangging Serasi dinyatakan baik, namun ternyata setelah dianalisis dengan menggunakan empat pusat pertanggungjawaban terdapat hasil yang tidak sesuai pada analisis *gross profit margin* (GPM) yang menghasilkan selisih rugi. Dengan mengetahui selisih rugi ini

pemilik dapat menindaklanjuti serta memperhatikan tingkat penjualan dan harga pokok produk. Pemilik sebaiknya tidak hanya melihat adanya peningkatan penjualan dan harga pokok produk sesungguhnya saja, namun juga melihat perbandingan antara peningkatan penjualan dan harga pokok produk yang dianggarkan dengan yang sesungguhnya.

Temuan pada penelitian ini sesuai dengan hasil temuan Ida Ayu Made Widyaastuti (2009) Universitas Mahasaraswati, Denpasar yang meneliti Akuntansi Pertanggungjawaban pada CV. Santrian Beach Cottages Sanur yang memperoleh hasil bahwa penerapan akuntansi pertanggungjawaban dapat digunakan sebagai penilaian kinerja dan bahan pertimbangan bagi pimpinan perusahaan dalam mengambil kebijaksanaan dimasa yang akan datang dengan menggunakan analisis pusat pertanggung-jawaban. Penelitian kedua dilakukan oleh Ateha Adharawati (2010), Universitas Diponegoro dengan judul Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban dengan Anggaran sebagai Pengendalian Biaya pada PT. PELNI cabang Makasar. Penelitian ini diperoleh hasil bahwa penerapan akuntansi pertanggungjawaban dapat digunakan dalam pengendalian biaya dengan menggunakan standar tolok ukur berupa struktur organisasi, penyusunan anggaran, klasifikasi kode rekening, dan penyusunan laporan pertanggungjawaban.

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

Sistem akuntansi pertanggungjawaban yang diterapkan oleh UD. Sangging Serasi tahun 2013 telah memenuhi syarat-syarat penerapan akuntansi pertanggung-jawaban berupa penetapan anggaran, pembentukan struktur organisasi, penilaian prestasi, dan penyusunan laporan pertanggungjawaban.

Kinerja UD. Sangging Serasi tahun 2013 dilihat dari pusat pertanggungjawaban memperoleh hasil sebagai berikut. (a) pusat biaya menghasilkan selisih laba, dengan demikian kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. (b) Pusat pendapatan

menghasilkan selisih laba, dengan demikian kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. (c) Pusat laba menggunakan analisis *gross profit margin* menunjukkan hasil yang merugikan dengan demikian kinerja karyawan dapat dinyatakan kurang baik, analisis *operating profit margin* dan *net profit margin* menunjukkan hasil yang menguntungkan, dengan demikian kinerja karyawan dapat dinyatakan baik. (d) Pusat investasi menggunakan analisis *return on investment*, *return on equity*, dan *residual income* menunjukkan hasil yang menguntungkan, sehingga kinerja karyawan dapat dinyatakan baik.

## Saran

Berdasarkan simpulan di atas, maka dapat dikemukakan saran sebagai berikut. (a) Penilaian kinerja menggunakan akuntansi pertanggungjawaban yang diterapkan oleh UD. Sangging Serasi tentu akan lebih baik dan lengkap jika dianalisis tidak hanya melalui pusat biaya, pusat pendapatan, dan pusat laba saja namun, juga melalui pusat investasi agar perusahaan secara spesifik mengetahui hasil kinerja perusahaan serta memberikan informasi yang lengkap untuk membantu pemilik membuat kebijakan demi kelangsungan hidup perusahaan. (b) Dalam analisis *gross profit margin* pada pusat laba menghasilkan hasil yang merugikan, UD. Sangging Serasi harus dapat meningkatkan penjualan agar dapat meningkatkan pendapatan. Peningkatan penjualan bisa dilakukan dengan mengadakan promosi produk maupun menciptakan motif ukiran baru yang lebih diminati oleh pembeli. Apabila tingkat penjualan naik maka perusahaan akan mendapatkan keuntungan yang lebih banyak sehingga, secara langsung dapat meningkatkan *gross profit margin*.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adharawati, Ateha. 2010. "*Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban dengan Anggaran sebagai Pengendalian Biaya pada PT. PELNI Cabang Makasar*". Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Diponogoro Semarang.
- Halim, Abdul, dkk. 2000. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN
- Hariadi, Bambang. 2002. *Akuntansi Manajemen Suatu Sudut Pandang*. BPFE: Yogyakarta.
- Mulyadi. 2001. *Akuntansi Manajemen : Konsep, Manfaat dan Rekayasa*, Edisi Ketiga. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Munawir. 2007. *Analisa Laporan Keuangan*. Yogyakarta: Liberty
- Samryn, L.M. 2001. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Sawir, Agnes. 2009. *Analisa Kinerja Keuangan dan Perencanaan Keuangan Perusahaan*. PT Gramedia Pustaka Utama: Jakarta
- Sugiri, Slamet. 2002. *Akuntansi Manajemen*. Edisi Revisi. Yogyakarta: UPP AMP YKPN
- Supriono. 2000. *Akuntansi Biaya*. Yogyakarta: STIE YKPN
- Syamsudin, Lukman. 2002. *Manajemen Keuangan Perusahaan (Konsep Aplikasi Dalam : Perencanaan, Pengawasan dan Pengambilan Keputusan)*. Edisi Baru. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Widyastuti.2009." *Analisis Akuntansi Pertanggungjawaban pada CV. Santrian Beach Cottage Sanur*". Skripsi fakultas Ekonomi Universitas Mahasaraswati Denpasar

